



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11128.003727/2002-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 9303-003.099 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de agosto de 2014  
**Matéria** Imposto sobre a Importação - Classificação Fiscal  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BASF POLIURETANOS LTDA.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 18/02/2002

CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. MULTA. IMPORTAÇÃO SEM LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SIMPLES ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O fato de a mercadoria mal enquadrada na NCM não estar correta e suficientemente descrita não é, por si só, razão suficiente para que a importação seja considerada sem guia de importação, licença de importação ou documento equivalente.

Recurso Especial da Fazenda Nacional Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

(assinado digitalmente)  
Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

(assinado digitalmente)  
Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 16/10/2014 por

RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digita

lmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Ricardo Paulo Rosa, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN, contra acórdão proferido pela Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da 3ª Sejul do Carf, sob a seguinte ementa.

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 18/02/2002*

*(...)*

*MULTA ADMINISTRATIVA.*

*Infração administrativa ao controle de importações. Guia de importação. Licenciamento de importação. Penalidade.*

*Guia e licenciamento de importação, documentos não-contemporâneos e com naturezas diversas. Este é condição prévia para a autorização de importações; aquela era necessária para o controle estatístico do comércio exterior. A falta de licença de importação não é fato típico para a exigência da multa do artigo 169, I, "b", do Decreto-lei 37, de 1966, alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*Aplica-se a súmula nº 4 do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de ser legítima a taxa SELIC a partir de 1º de abril de 1995.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Foi transcrita somente a parte que será objeto do presente recurso, que é a aplicação da multa administrativa prevista no art. 525, II, do RA/85, pela falta de Licenciamento de Importação. Essa é a única matéria a ser tratada por esse colegiado.

A Procuradora requer a reforma da decisão recorrida, alegando simplesmente que a mercadoria não foi corretamente descrita e, dessa forma, deve-se aplicar a multa do art. 526, II, do RA/85.

Por sua vez, a recorrida, em Contrarrazões, requer que seja mantida a decisão proferida.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

Cabe salientar que o presente Recurso especial versa exclusivamente sobre a multa por falta de licença de importação.

O acórdão proferido na instância *a quo* determinou, em resumo, que a falta de licença de importação não é fato típico para a exigência da multa do art. 169, I, "b", do Decreto-Lei 37, de 1966, alterado pelo art. 2º da Lei 6.562, de 1978.

A Procuradora requer a reforma da decisão recorrida, alegando simplesmente que a mercadoria não foi corretamente descrita e, dessa forma, deve-se aplicar a multa do art. 526, II, do RA/85.

Por sua vez, a recorrida em Contrarrazões, requer que seja mantida a decisão proferida.

Percebe-se que o cerne da questão é a equivalência das documentações utilizadas nas importações, e sua obrigatoriedade. Mais especificamente se a Guia de Importação se equivale à licença de Importação para fins de aplicação das multas administrativas de controle do comércio exterior. Também será importante a determinação se o produto está ou não sujeito ao licenciamento automático e a quem cabe a prova de tal fato.

O acórdão recorrido manteve o lançamento no que se refere à classificação fiscal, ou seja, a classificação desejada pelo contribuinte não foi aceita e não houve Recurso Especial quanto à matéria.

Sendo certo que não se ventilou, nem no auto de infração nem na decisão de 1ª instância, a ocorrência de intuito doloso ou má-fé por parte da importadora, a meu ver, a solução do presente litígio exige que se avalie:

1 - a legalidade, em abstrato, da imposição da multa do art. 526, II às hipóteses de ausência de licenciamento;

2 - se o erro na indicação da classificação tarifária implica ausência de licenciamento;

3 - se descrição da mercadoria reúne as condições necessárias à aplicação da excludente instituída pelo ADN Cosit nº 12/97;

Em nome da clareza, analiso cada um desses aspectos separadamente.

### 1 - Legalidade da Penalidade e Hipótese da sua Imposição

Antes de discutir a aplicabilidade das hipóteses excludentes trazidas pela recorrente, em respeito ao princípio da legalidade, entendo prudente fazer algumas

considerações acerca da legalidade da multa ora debatida que, à época do fato gerador, encontrava-se regulamentada pelo art. 526, II do Regulamento Aduaneiro então vigente, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985.

Dizia o art. 526, II:

*Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-lei nº 37/66, art. 169, alterado pela Lei nº 6.562/78, art. 2º):*

(...)

*II - importar mercadoria do exterior sem guia de importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: multa de trinta por cento (30%) do valor da mercadoria;*

Admitindo que, à época dos fatos, já se encontrava implantado o Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex) e a Guia de Importação fora substituída pela Licença de Importação, a avaliação da legalidade de tal penalidade não pode prescindir da delimitação do universo dos “documentos equivalentes” àquele que foi extinto.

No plano da nomenclatura, tal dúvida é respondida pela simples leitura do artigo 6º, *caput* e parágrafos do Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992:

*Art. 6º As informações relativas às operações de comércio exterior, necessárias ao exercício das atividades referidas no art. 2º, serão processadas exclusivamente por intermédio do SISCOMEX, a partir da data de sua implantação.*

*§ 1º Para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOMEX, equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação.*

*§ 2º Outros documentos emitidos pelos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, com vistas à execução de controles específicos sob sua responsabilidade, nos termos da legislação vigente, deverão ser substituídos por registros informatizados, mediante acesso direto ao Sistema, pelos órgãos encarregados desses controles. (grifei)*

Vê-se, portanto, que a partir desse novo sistema, todas exigências inerentes ao processo de nacionalização<sup>1</sup>, seja sob o ponto de vista tributário, com enfoque na verificação da correta incidência dos tributos, seja sob o ponto de vista administrativo, que engloba as exigências cambiais, sanitárias, dentre outras, foram concentradas em único ambiente informatizado, onde convivem dois documentos-base: a Declaração de Importação, onde são tratadas as informações relativas ao controle tributário e a Licença de Importação, por meio da qual interagem os chamados Órgãos Anuentes, responsáveis pela condução dos controles administrativos.

Penso, entretanto que, para a avaliação da equivalência entre a Guia de Importação e a Licença de Importação, para efeito da aplicação da penalidade em questão, deve-se ir além desse plano meramente semiótico e buscar, na legislação inerente àquele documento textualmente previsto no art. 526, II, do RA de 1985, quais eram os interesses por ele resguardados e, conseqüentemente, avaliar se o documento que o substituiu alcançou esses mesmos interesses.

Finalmente, antes de avaliar a correspondência entre a LI e a GI sob o aspecto finalístico, é importante esclarecer que, apesar do nome homônimo, o documento cuja falta foi apontada pela autoridade fiscal não é o mesmo que foi criado pelo Decreto nº 42.914, de 1957: Guia de Importação para fins estatísticos, extinta pelo art. 173<sup>2</sup> do Decreto-Lei nº 37, de 1966 que, em seu artigo 169, também instituiu a matriz legal da penalidade em discussão.

### 1.1 Antecedentes

Até meados da Década de 70, vigia, no controle das operações de comércio exterior, o regime da licença prévia, a cargo da extinta Carteira de Comércio Exterior, órgão executor das políticas do igualmente extinto Conselho Nacional do Comércio Exterior.

Veja-se o que dizia o art. 2º da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, após sua alteração pela Lei nº 5.025, de 1966:

*Art. 2º Nos termos (sic) dos artigos 19 e 59, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, compete ao Banco da Brasil S.A., através da sua Carteira de Comércio Exterior, observadas as decisões, normas e critérios estabelecidos pelo Conselho Nacional do Comércio Exterior:*

*I - Emitir licenças de exportação e importação, cuja exigência será limitada aos casos impostos pelo interesse (sic) nacional.*

Exatamente por isso, previa o art. 169 do DL 37/66 em sua redação original:

*“Art. 169. O artigo 60 da Lei número 3.244, de 14 de agosto (sic) de 1957, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 60. As infrações de natureza cambial, apuradas pela repartição aduaneira, serão punidas com:*

*I - Multa de 100% (cem por cento) do respectivo valor, no caso de mercadoria importada **sem licença de importação** ou sem o cumprimento de outro qualquer requisito de controle (sic) cambial em que se exija o pagamento ou depósito de sobretaxas, quando sua importação estiver sujeita a tais requisitos, revogados os §§ 3º, 4º e 5º do artigo 6º, e o artigo 11 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953.(grifei)*

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.427, de 1975, o licenciamento prévio foi substituído pela Guia de Importação, assim disciplinada pelos seus arts. 1º e 2º:

<sup>2</sup> Art. 173 - Serão reunidas num só documento a atual nota de importação, a guia de importação a que se refere o Decreto nº 42.914, de 27 de dezembro de 1957, e a guia de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados.

*Art. 1º - A emissão da Guia de Importação fica condicionada ao recolhimento de quantia correspondente ao valor FOB constante da guia.*

*§ 1º - A quantia de que trata este artigo será devolvida no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, não fluindo juros nem correção monetária.*

*§ 2º - A quantia recolhida não constitui receita da União, permanecendo, com cláusula de indisponibilidade, vinculada, como ônus financeiro ao importador.*

*Art. 2º - O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer condições para o recolhimento e devolução da quantia referida no artigo anterior, alterar o seu montante e o prazo de devolução e relacionar as mercadorias cuja emissão da Guia de Importação não esteja condicionada ao recolhimento.*

Nesse novo contexto histórico, todas as importações passaram a ser alvo de exigência de Guia de Importação, por vezes condicionada ao prévio depósito do valor FOB da mercadoria autorizada, hipótese do art. 1º, por vezes dispensadas dessa exigência, hipótese do art. 2º.

Acompanhando tal alteração, a partir da edição da Lei nº 6.562/78, o art. 169 do Decreto-Lei nº 37/66, dispositivo que anteriormente punia a ausência de licenciamento passou a punir a ausência de Guia. Senão vejamos:

*Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)*

*I - importar mercadorias do exterior:*

*a) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:*

*Pena: multa de 100% (cem por cento) do valor da mercadoria.*

*b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:*

*Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.*

Ou seja, nas situações em que a expedição de Guia representava um instrumento de política cambial e, conseqüentemente, estava sujeita ao prévio depósito do valor FOB da mercadoria, incidiria a multa definida no inciso I. Quando esse documento fosse exigido em função de outro controle administrativo, a multa do inciso II.

A exigência da Guia de Importação como documento de instrução do despacho, por sua vez, encontrava-se disciplinada no art. 432 do Regulamento Aduaneiro vigente à época do fato gerador (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985), que dizia:

*Art. 432. O importador deverá apresentar, ainda, por ocasião do despacho, a guia de importação ou documento equivalente, emitido pelo órgão competente, quando na forma da legislação em vigor.*

*Parágrafo único. No caso do artigo 452, a guia poderá ser apresentada posteriormente ao começo do despacho aduaneiro.*

## 1.2 Regime Atual

Em seguida, os dispositivos legais que tratam do controles não-tarifários sobre o comércio exterior foram tacitamente derogados pelo Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações (APLI), negociado no âmbito da Rodada do Uruguai, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, em cujo artigo 1 se lê:

### *Artigo 1*

#### *Disposições Gerais*

*1. Para os fins do presente Acordo, o licenciamento de importações será definido como os procedimentos administrativos utilizados na operação de regimes de licenciamento de importações que envolvem a apresentação de **um pedido ou de outra documentação (diferente daquela necessária para fins aduaneiros)** ao órgão administrativo competente, como condição prévia para a autorização de importações para o território aduaneiro do Membro importador. (destaquei)*

Ou seja, os controles que antes eram exercidos por meio das medidas necessárias à expedição de Guia de Importação passaram a ser realizados no bojo desse novo procedimento.

Nesse contexto, sendo certo que, tanto do ponto de vista conceitual, quanto da finalidade do documento, a Licença de Importação efetivamente substituiu a Guia de Importação, a meu ver, torna-se possível o seu enquadramento na locução “documento equivalente” insculpida no art. 526, II, do RA.

Ocorre que, a meu ver, o documento que substituiu a Guia de Importação, como instrumento de controle não-tarifário, foi exclusivamente a Licença de Importação emitida de maneira não-automática.

Como se verá a seguir, a legislação inferior que atualmente disciplina esse controle: Portaria Secex nº 21, de 1996 e Comunicado Decex nº 12/97, incorporou os conceitos do APLI mas os aplicou em descompasso com a norma hierarquicamente superior que dá suporte à exigência de licenciamento prévio para as operações de importação.

## 1.3. Hipóteses de Exigência de Licenciamento Prévio

Na vigência do APLI, parte significativa das operações de comércio exterior deixa de ser alvo de licenciamento prévio, que somente passa a ser exigido de maneira residual

Com efeito, analisando os artigos 2 e 3 do já citado acordo, responsáveis, respectivamente, pelo disciplinamento do Licenciamento Automático e Não-Automático, vê-se que, em verdade, ambas as modalidades definidas naquele ato negocial alcançam o universo de mercadorias que estão sujeitas a alguma modalidade de controle administrativo. Nas hipóteses em que esse controle não é exercido não há que se falar em licenciamento.

Veja-se a redação da alínea “b”, do item 2 do art. 2 do Acordo:

*(b) os Membros reconhecem que o licenciamento automático de importações poderá ser necessário sempre que outros procedimentos adequados não estiverem disponíveis. O licenciamento automático de importações poderá ser mantido na medida em que as circunstâncias que o originaram continuarem a existir e seus propósitos administrativos básicos não possam ser alcançados de outra maneira.*

Por outro lado, esclarece o art. 3:

### Artigo 3

#### *Licenciamento Não Automático de Importações*

*1. Além do disposto nos parágrafos 1 a 11 do Artigo 1, as seguintes disposições aplicar-se-ão a procedimentos não-automáticos para o licenciamento de importações. Os procedimentos não-automáticos para licenciamento de importações serão definidos como o licenciamento de importações que não se enquadre na definição prevista no parágrafo 1 do Artigo 2.*

Segundo a definição do parágrafo 1 do art. 2:

*1. O licenciamento automático de importações será definido como o licenciamento de importações cujo pedido de licença é aprovado em todos os casos e de acordo com o disposto no parágrafo 2(a).*

Ou seja, segundo o Acordo, o que diferencia a LI automática da não-automática não é a ausência de controle prévio ou a sua concessão por meio de ferramentas computacionais, como o nome empregado poderia sugerir, mas a natureza desse controle.

O licenciamento automático é sempre concedido, desde que cumpridos os ritos definidos pela legislação do Estado-parte. O não-automático, normalmente utilizado para controle de cotas, pode ser concedido ou não.

Comparando esses dispositivos com o contexto do licenciamento realizado no âmbito do Siscomex, disciplinado pela Portaria Secex nº 21, de 1996, cujos procedimentos foram alvo do Comunicado Decex nº 12, de 1997, chega-se à conclusão de que o regime que se convencionou denominar licenciamento automático, em verdade, representa a dispensa desse controle administrativo, o qual relembre-se, segundo o art 1 do APLI, alcança exclusivamente controles que envolvem **“a apresentação de um pedido ou de outra documentação diferente daquela necessária para fins aduaneiros”**.

Nesse aspecto, é importante trazer à colação o que dispõe o art. 4º da Portaria Interministerial nº 109, de 12 de dezembro de 1996, que trata do processamento das operações de importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.

**Art. 4º** Para efeito de licenciamento da importação, na forma estabelecida pela SECEX, o importador deverá prestar as informações específicas constantes do Anexo II.

**§ 1º** No caso de licenciamento automático, as informações serão prestadas por ocasião da formulação da declaração para fins do despacho aduaneiro da mercadoria.

**§ 2º** Tratando-se de licenciamento não automático, as informações a que se refere este artigo devem ser prestadas antes do embarque da mercadoria no exterior ou do despacho aduaneiro, conforme estabelecido pela SECEX.

**§ 3º** As informações referidas neste artigo, independentemente do momento em que sejam prestadas, e uma vez aceitas pelo Sistema, serão aproveitadas para fins de processamento do despacho aduaneiro da mercadoria, de forma automática ou mediante a indicação, pelo importador, do respectivo número da licença de importação, no momento de formular a declaração de importação.

Extrai-se do referido ato interministerial pelo menos três elementos que, a meu ver, corroboram com o entendimento ora defendido:

a) no “controle” que os órgãos governamentais nacionais denominaram licenciamento automático, conforme consignado no § 1º, não se exige qualquer informação ou procedimento diverso da declaração de instrução do despacho de importação;

b) quando necessárias, as providências inerentes ao controle administrativo, por definição, são sempre adotadas em data anterior ao embarque da mercadoria. Cabe aqui lembrar a multa especificada no art. 526, VI<sup>3</sup> do regulamento aduaneiro vigente à época do fato. Se a LI automática tivesse realmente substituído a Guia de Importação todas as mercadorias sujeitas àquela modalidade de licenciamento estariam sujeitas à penalidade, já que a “LI” é “solicitada” juntamente com registro da Declaração de Importação que, regra geral, só ocorre após a chegada da carga;

c) na hipótese do chamado licenciamento automático, não é gerado qualquer documento, físico ou informatizado, que o identifique, até porque, como se viu, nenhum órgão anuente intervém nesse processo.

Dessa forma, forçoso é concluir que, na égide da Portaria Secex nº 21, de 1996, aquilo que os atos administrativos que disciplinam o funcionamento do Siscomex denominaram licenciamento automático, em verdade, alcança as hipóteses em que a mercadoria não está sujeita a licenciamento.

<sup>3</sup>Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas: (...) VI - embarque da mercadoria antes de emitida a guia de importação ou documento equivalente: multa de trinta por cento (30%) do valor da mercadoria;

Nesse diapasão, não vejo como imputar a multa em questão à importação de mercadorias sujeitas exclusivamente a controle tarifário. Se a mercadoria não estava sujeita a controle administrativo, salvo melhor juízo, seria um contra-senso aplicar uma penalidade própria do descumprimento deste último controle.

Não custa chamar atenção finalmente para a mensagem automaticamente gerada pelo próprio sistema Safira, no campo destinado ao enquadramento legal da multa ora discutida:

*“Na vigência do Siscomex, a emissão de Guia de Importação assume tão-somente o sentido de obtenção de Licenciamento Não Automático.”*

## 2. Classificação Fiscal e Licenciamento

### 2.1 - Regra Geral

Outra discussão comumente travada no âmbito deste Colegiado diz respeito aos efeitos do erro de classificação sobre o licenciamento da mercadoria.

Uma tese recorrentemente trazida à baila é a de que o exclusivo erro de classificação não seria suficiente para caracterizar o descumprimento do regime de licenciamento e, nessa condição, não haveria como se considerar que a mercadoria importada não estava licenciada.

Na esteira do que se discutiu quando da diferenciação entre licenciamento automático e não-automático, em que se demonstrou que, a partir da Rodada do Uruguai, o Brasil passou a tratar o controle administrativo das importações de maneira seletiva, penso que essa interpretação, com o máximo respeito, não pode prosperar.

Nesse novo contexto, o elemento que identifica se a mercadoria está ou não sujeita a licenciamento não-automático e, em caso afirmativo, quais os procedimentos que devem ser seguidos para sua obtenção dessa autorização, é a classificação fiscal.

Veja-se o que ditava o Comunicado Decex nº 12, de 06 de maio de 1997, vigente à época dos fatos:

*2. Estão relacionados no Anexo II deste Comunicado os produtos sujeitos a condições ou procedimentos especiais no licenciamento automático, **bem como os produtos sujeitos a licenciamento não automático.***

*2.1 Quando os procedimentos listados no Anexo II referirem-se, genericamente, a Capítulo, posição ou subposição da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, **deverá ser observado o tratamento administrativo específico por item tarifário consignado na tabela “Tratamento Administrativo” do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, aplicável ao produto objeto do licenciamento.**(grifei)*

Desta feita, se ficar demonstrado erro na indicação da classificação tarifária e o item tarifário apontado como correto estiver sujeito a controle administrativo não previsto

para a classificação original (v.g. o código tarifário original estava sujeito a LI automática e o corrigido, a não-automática), forçosamente, mercadoria não passou pelos controles próprios da etapa de licenciamento e, conseqüentemente, teria sido importada desamparada de documento equivalente à Guia de Importação.

Por outro lado, se, tanto a classificação empregada pelo importador, quanto a definida pela autoridade autuante não estiver sujeita a licenciamento ou, se sujeita, possuir o mesmo tratamento administrativo da classificação original, não há que se falar em falta de licenciamento por erro de classificação.

## **2.2 - Tratamento Administrativo Aplicável à presente lide e o ônus probatório**

Ante ao exposto, mostra-se imperioso, a meu ver, apurar se a mercadoria em questão estava ou não sujeita a licenciamento não-automático e, em caso afirmativo, se foram adotadas as providências necessárias para o licenciamento.

Há que se provar, em primeiro lugar, se os destaques foram corretamente preenchidos por ocasião da formulação da declaração de importação e, como orientou o já transcrito item 2.1 do comunicado Decex nº 12, se a tabela “Tratamento Administrativo” do Siscomex consignava alguma exigência adicional.

Neste caso, tal comprovação é um ônus do sujeito passivo. Não porque existe uma presunção total de legitimidade do ato exarado pela autoridade tributária, pois existe o dever de se demonstrar cabalmente todos os motivos que ensejaram à ocorrência do fato gerador e das hipóteses de aplicação de penalidade. Tal presunção há que estar prevista em lei.

Com efeito, o que se busca são excludentes jurídicas para a aplicação da presente multa, ou seja, a comprovação que a mercadoria está sujeita ao licenciamento não automático. Quem dispõe dos elementos fáticos e documentais para lograr êxito na produção da prova é o Sujeito Passivo, como disse o próprio recorrido em suas contra-razões. Os lançamentos no SISCOMEX não substituem, mas contêm os documentos necessários à certificação do licenciamento não automático.

Os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do fisco ao lançamento tributário devem ser provados pela parte que sofreu a autuação, como meio de defesa, já que o fisco lançou e fundamentou o lançamento. Essa é a inteligência do art. 333, II, do Código de Processo Civil.

A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, como dito no parágrafo anterior.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as conseqüências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

*In casu*, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito a desconstituição da infração e não o fez. Assim não há como se decidir pela não aplicação da multa administrativa por falta de licença de importação. Não houve sequer menção à existência do documento ou da desnecessidade de sua apresentação, mas a mera alegação que os dados foram informados no SISCOMEX.

Em face do exposto, não restando dúvidas sobre à equivalência da Guia de Importação e da Licença de Importação e, em não tendo o sujeito passivo logrado êxito em provar que estava sujeito ao licenciamento automático para a nova classificação, apresentando a tabela “tratamento administrativo” do SISCOMEX, voto pelo provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Redator Designado

Ainda que concorde quase que integralmente com o entendimento proposto no Voto do i. Conselheiro Relator do Processo, especialmente no que concerne à possibilidade e, ainda mais, procedência da aplicação da multa que foi exigida sempre que é constatada a ocorrência de uma importação sem o devido o processo de licenciamento, peço vênias para apresentar minha divergência em relação à decisão final proposta, pelas razões que a seguir pretendo esclarecer.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/97<sup>4</sup> excluiu o erro de classificação fiscal de mercadoria importada das hipóteses de ocorrência da infração por importação de mercadoria sem guia de importação ou documento equivalente, desde que a mercadoria esteja corretamente descrita na declaração de importação e com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado.

<sup>4</sup> O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Assim fazendo, o ADN Cosit nº 12/97 determinou que uma circunstância (além das outras nele especificadas), o erro de classificação fiscal, não constituía a infração capitulada hoje como *importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente*, sob a condição de que fossem observadas as condições descritas no parágrafo anterior<sup>5</sup>.

O problema é que, segundo a leitura que se tem feito do Ato Normativo editado pela então Secretaria da Receita Federal, não se encontrando presentes as circunstâncias especificados no seu texto, estaria implícita a determinação de que o erro de classificação tarifária constituiria, por si só e necessariamente, uma importação sem licenciamento, materializando, por conseguinte, a situação fática prevista na norma legal que coibi a conduta.

Ou seja, em obediência ao ADN Cosit 12/97, a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tanto em atividade de execução quanto de julgamento, ao constatar o erro de classificação fiscal, considera que não ocorre a infração por importação sem licenciamento quando a mercadoria está correta e suficientemente descrita na declaração de importação e que, *contrario sensu*, a infração ocorre se a mercadoria estiver descrita de forma deficiente, seja pela falta de elementos essenciais à sua identificação ou pela ausência de informações necessárias ao correto enquadramento tarifário.

Contudo, peço vênia, para dizer que não me parece que essa seja a forma correta de interpretar o Ato Normativo nº 12/97.

Com efeito, já da interpretação literal de suas disposições, é possível perceber que o ADN apenas define uma ocorrência que não constitui infração, sem em nenhum momento referir uma situação que constitua infração. E as disposições subsequentes extraídas do texto da Norma corroboram esse entendimento. Ao especificar a necessidade de que a classificação tarifária errônea exija novo licenciamento, automático ou não, o comando normativo deixa claro, ainda que apenas implicitamente, que o erro de classificação pode não exigir novo licenciamento. Depreende-se disso que, uma vez que ocorra erro de classificação tarifária, em situações nas quais a mercadoria não esteja correta e suficientemente descrita, será sempre necessário avaliar se esse erro remete à exigência de novo licenciamento ou não.

E, de fato, não é somente da inteligência literal do comando normativo, mas, principalmente, das características próprias do assunto *sub examine*, que se revela obrigatória a incursão em uma análise mais profunda do processo de licenciamento das importações para que se chegue a uma conclusão precisa a respeito das ocorrências nas quais uma importação deve ser considerada como tendo sido realizada sem licenciamento.

É o que passo a fazer.

O controle administrativo das importações a que se refere o caput do artigo 706 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/09, diz respeito ao controle que a Administração exerce por ocasião da concessão da licença de importação, e que se completa no despacho aduaneiro e/ou na revisão aduaneira, quando os dados contidos na licença são cotejados com os demais documentos de instrução do despacho e com a própria mercadoria. Ele é exercido em dois momentos distintos: primeiro, quando o Poder Público

<sup>5</sup> "(...) desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado".

concede autorização para o particular importar mercadoria do exterior, nos prazos, condições e especificações contidas na licença de importação e, segundo, quando o Poder Público examina se as mercadorias importadas e documentação que lhes descrevem estão de acordo com os dados contidos na licença de importação.

A atividade de controle exercida em cada uma dessas duas etapas é de competência de órgãos distintos dentro da administração pública federal. Respectivamente, a Secretaria do Comércio Exterior - SECEX e a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

As divergências entre as informações contidas na licença de importação e as constatadas no despacho aduaneiro ou na revisão aduaneira, a partir do exame da mercadoria e demais documentos, é que ensejarão considerarem-se as importações como tendo sido realizada sem licença de importação. Isso acontecerá quando umas e outras sejam de tal forma discrepantes, que a licença apresentada pelo importador deva ser considerada inapta a amparar a operação a que se destinava.

Quanto a isso, tem-se que a Portaria Secex nº 21/96 trouxe a seu tempo algumas considerações relevantes a respeito do tipo de informações contidas em uma licença de importação, esclarecendo que tais informações caracterizavam a operação de importação e definiam o seu enquadramento.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 7º da Portaria assim especificavam.

§ 1º As informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal a serem prestadas para fins de licenciamento estão contidas no Anexo II da Portaria Interministerial MF/MICT nº 291, de 12 de dezembro de 1996.

§ 2º As informações de que trata o parágrafo anterior caracterizam a operação de importação e definem o seu enquadramento.”

Desde a Portaria Secex nº 17, de 1º de dezembro de 2003<sup>6</sup>; que revogou a Portaria Secex nº 21/96, as normas de regulamentação do procedimento licenciatório deixaram de fazer menção expressa aos quatro elementos que, nos termos da Portaria Secex nº 21/96, caracterizam a operação de importação e definiam o seu enquadramento. Quais fossem, as informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal.

Embora isso, de se notar que, mesmo não mencionando os elementos que caracterizam e enquadram a operação de importação, o artigo 10 da Portaria Secex nº 17/03 confirmou que, nas importações sujeitas a licenciamento, o importador deveria prestar as informações contidas no Anexo II da Portaria Interministerial MF/Mict nº 291, de 12 de dezembro de 1996, remissão idêntica a que fazia a Portaria Secex nº 21/96 ao referir-se às informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal, que, como se disse, caracterizavam e enquadravam a operação.

Essa referência foi mantida nas Portarias subsequentes da Secex.

Art. 10. Nas importações sujeitas aos licenciamentos automático e não automático, o importador deverá prestar, no Siscomex, as informações a que se

<sup>6</sup> Ainda que, aqui, as importações tenham ocorrido antes da edição da Portaria Secex 17/03, em prestígio ao art. 106 do Código Tributário Nacional, é importante que se faça remissão aos expedientes normativos que entraram em vigor em data posterior à ocorrência da infração.

refere o Anexo II da Portaria Interministerial MF/Mict n.o 291, de 12 de dezembro de 1996, previamente ao embarque da mercadoria no exterior.

Na prática, a edição da Portaria Secex nº 17/03 não provocou qualquer mudança no que diz respeito às informações que deverão ser prestadas pelo importador para a obtenção da licença de importação. Elas permanecem sendo aquelas das quais o Órgão licenciador lança mão no processo de análise do pedido de licenciamento. O Anexo II da Portaria Interministerial MF/Mict nº 291/96 contém, portanto, todas as informações que devem ser prestadas pelo importador nas importações sujeitas a licenciamento, sendo esses os dados que serão analisados pela Administração no processo de concessão do licenciamento pleiteado. São eles:

Importador, País de procedência, URF de despacho, URF de entrada no País, Exportador, Fabricante ou produtor, Classificação fiscal da mercadoria na NCM, Classificação da mercadoria na NALADI/SH ou NALADI/NCCA, Quantidade na medida estatística, Peso líquido em Kg, INCOTERM, Número “commoditie”, Moeda na condição de venda, Valor total da operação na moeda negociada, Destaque NCM, Processo anuente, Indicativos da condição da mercadoria, Descrição detalhada da mercadoria, Especificação, Unidade comercializada, Quantidade na unidade comercializada, Valor unitário da mercadoria na condição de venda, Acordo tarifário, Regime de tributação para o Imposto de Importação, Fundamentação legal, Ato Concessório Drawback, Natureza cambial, Cobertura cambial, Modalidade de pagamento, Instituição financiadora, Código, Denominação, Motivo da importação sem cobertura cambial, Quantidade de dias para limite de pagamento, Substituição de LI, Informações complementares.

A relação acima não deixa margem de dúvidas quanto ao alcance das informações exigidas pela Administração com vistas à análise e o deferimento da licença de importação. Elas abrangem a especificação das mercadorias, seu enquadramento tarifário, esclarecimentos relacionados à transação comercial, o pagamento etc. No processo de análise e deferimento da licença de importação, toda a gama de informações especificada no Anexo II da Portaria 291/96 deve ser considerada como de interesse da Administração e deverá ser prestada de forma correta, retratando precisamente a operação que se deseja licenciar, de tal sorte que todos os elementos relevantes para cada operação específica possam ser avaliados e a licença concedida ou indeferida, tendo em vista a adequação do pedido à política de controle das operações de importação vigente à época em que o licenciamento está sendo examinado.

Os artigos 14 e 15 da Portaria Secex nº 17/03<sup>7</sup> especificam qual procedimento será observado pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior - Decex no caso de serem verificados erros e/ou omissões no preenchimento do pedido de licença.

Art. 14. Quando forem verificados erros e/ou omissões no preenchimento do pedido de licença ou mesmo a inobservância dos procedimentos administrativos previstos para a operação ou para o produto, o Decex registrará, no próprio pedido, advertência ao importador, solicitando a correção de dados.

<sup>7</sup> O texto, à época, era o seguinte:

Art. 12. Até o registro da declaração de importação, o importador poderá solicitar alteração do licenciamento não automático, inclusive prorrogação da validade, mediante sua substituição no Sistema, sujeito a novo exame pela SECEX/DECEX, ouvidos os demais órgãos anuentes, se for o caso.

§ 1º Quando a alteração efetuada não se referir à validade, será mantida a validade do licenciamento original.

§ 2º Não serão autorizadas substituições que caracterizem a operação originalmente licenciada.

§ 1º...

§ 2.º...

Art. 15. Não será autorizado licenciamento quando verificados **erros significativos** em relação à documentação que ampara a importação ou **indícios de fraude ou patente negligência**. (grifos meus)

Parágrafo Único. Em qualquer caso, serão fornecidas informações relativas aos motivos do indeferimento do pedido, assegurado o recurso por parte do importador, na forma da lei.

Independentemente do tipo de operação para a qual se pretende obter a licença ou do tipo de mercadoria importada, em três hipóteses não será autorizado o licenciamento pleiteado pelo importador: erros significativos, indícios de fraude e patente negligência. Por outro lado, uma vez concedida a licença, ela poderá ser retificada antes ou depois do desembaraço das mercadorias, sendo preservada a validade do licenciamento original desde que a alteração não descaracterize a operação original.

Art. 20. A empresa poderá solicitar a alteração do licenciamento, até o desembaraço da mercadoria, em qualquer modalidade, mediante a substituição, no Siscomex, da licença anteriormente deferida.

§ 1º A substituição estará sujeita a novo exame pelo(s) órgão(s) anuente(s), mantida a validade do licenciamento original.

§ 2º Não serão autorizadas substituições que descaracterizem a operação originalmente licenciada.

Art. 21. O licenciamento poderá ser retificado após o desembaraço da mercadoria, mediante solicitação ao órgão anuente, o que será objeto de manifestação fornecida em documento específico.

A conclusão insofismável a que se chega de todo o exposto é que será sempre necessário decidir, caso a caso, se o erro cometido pelo importador descaracterizou ou não a operação originalmente licenciada, exigindo, por conseguinte, novo licenciamento. Por certo, nos casos de erro de classificação fiscal, haverá de ser investigado, necessariamente, dentre outros aspectos que se revelem importantes para o caso concreto, se para a NCM licenciada havia tratamento administrativo distinto daquele atribuído à NCM correta, para então, somente depois de constatada a necessidade de novo licenciamento, avaliar, em obediência à exclusão decorrente da interpretação determinada no ADN Cosit nº 12/97, se a mercadoria estava ou não correta e suficientemente descrita, e decidir pela aplicação ou não da multa por importar mercadoria sem licença de importação ou documento equivalente.

Na vertente lide, a leitura que se faz dos fatos relatados pela Fiscalização Federal leva à conclusão de que esse aspecto sequer foi investigado, restando ausente uma condição essencial à configuração de evento apto a materializar a infração especificada na norma jurídica.

VOTO por negar provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa